



PENGARUH SPESIALISASI KEAHLIAN KAP TERHADAP TAX AVOIDANCE (STUDI PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BEI)

Eka Setiyawati, Abdul Rohman ¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone, +6224746486851

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the influence of Specialization KAP Expertise on Extent Tax Avoidance. The analysis used two independent variable such as Tax Expert and Over all Expert. Over all Expert i.e. the combined tax and audit expert. The dependent variable is Tax Avoidance.

The sample used in this study was the secondary data from Bursa Efek Indonesia (Indonesian Stock Exchange), i.e. the annual report of financial company listed in BEI for the year 2011-2013. The sample was taken using the purposive sampling method. The total number samples in this study consists of 226 firms.

The statistics method used in this study was multiplied linear refression annalysis, the hypotheses testing used statistic F and t tests, and determinant coefficient. The analysis showed that Tax Expert and Over all Expert had significant influences on Tax Avoidance.

Keyword : Tax Avpidance ; Specialization KAP Expertise

PENDAHULUAN

Pajak merupakan iuran wajib yang harus dibayar subjek pajak dan ditujukan kepada neraga (Hendy dan Made, 2014). Pajak juga menempati posisi paling penting sebagai alat untuk menyetabilkan kekuatan ekonomi dan kinerja sistem pemerintahan negara di beberapa negara berkembang. Hal ini tak lepas dari kenyataan bahwa pajak menempati posisi terpenting di sebagian besar negara berkembang karena pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Tanpa pajak, sebagian besar kegiatan negara sulit untuk dapat dilaksanakan. Perusahaan merupakan salah satu subjek pajak terbesar dan ditunjukkan kepada negara (Hendy dan Made 2014).

Di sisi lain, pajak merupakan beban bagi perusahaan yang dapat mengurangi laba bersih suatu perusahaan, sehingga hampir sebagian besar perusahaan tidak ada yang suka rela dalam membayar pajak. Pajak memiliki sifat memaksa, dimana apabila tidak membayar akan terkena sanksi yang dapat merugikan perusahaan. Karena pajak merupakan beban, maka perusahaan akan berupaya untuk meminimalkan dalam membayar pajak dengan cara yang tidak melanggar hukum agar tidak merugikan perusahaan yaitu dengan cara penghindaran pajak (*tax Avoidance*), (Hardika, 2007; Kurniasih & Sari, 2013 dalam Bambang 2014)

Penghindaran pajak seringkali menjadi salah satu kendala pemerintah dalam upaya pengoptimalan sektor pajak ini. Kendala tersebut muncul karena ada pandangan bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah suatu tindakan yang legal, dimana

¹ Corresponding author

penghindaran pajak dinilai dilakukan secara “legal” dengan memanfaatkan celah yang terdapat dalam peraturan perpajakan yang ada untuk menghindari pembayaran pajak, atau melakukan transaksi yang tidak memiliki tujuan selain untuk menghindari pajak (Wijaya, www.pajak.go.id, akses, Nopember 2014). Disatu sisi penghindaran pajak (*tax avoidance*) diperbolehkan, tapi disisi lain pengindaran pajak (*tax avoidance*) tidak diinginkan (Budiman & Setiyono, 2012)

Meskipun penghindaran pajak (*tax Avoidance*) dianggap legal, namun apabila tujuannya digunakan untuk mengurangi beban pajak secara berlebihan dan tanpa disadari melanggar hukum yang berlaku maka praktek penghindaran pajak (*tax Avoidance*) ini dapat digolongkan sebagai penggelapan pajak (*tax Evasion*), (Xynas, 2011). Yang merupakan praktek yang ilegal dan praktek ini sangat merugikan negara karena secara langsung praktek penggelepan pajak ini dapat merugikan dan mengurangi pemasukan negara. Dalam kontek pemerintah Indonesia, telah dibuat berbagai aturan untuk mencegah adanya penghindaran pajak (*tax avoidance*). Salah satu contohnya adalah peraturan mengenai transfer pricing, yaitu menjelaskan prinsip-prinsip kewajaran dan kalaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (Perdirjen No. PER-43/PJ/2010, 2010).

Pada praktik bisnis, umumnya perusahaan mengidentikkan pembayaran pajak sebagai beban sehingga perusahaan akan berusaha untuk meminimalkan beban tersebut guna mengoptimalkan laba setelah pajak Dalam rangka meningkatkan efisiensi dan daya saing maka manajer wajib menekan biaya seoptimal mungkin. Demikian pula halnya dengan kewajiban membayar pajak, karena biaya pajak akan menurunkan laba setelah pajak (*after tax profit*), menurunkan tingkat pengembalian (*rate of return*), dan menurunkan arus kas (*cash flows*).

Perusahaan audit eksternal mengembangkan keahlian industry dalam upaya untuk membedakan diri dari pesaing dan bersaing pada dimensi lain selain harga (Maydew dan Wilkins 2003; Dunn dan Maydew 2004). Menurut Dunn dan Mayhew (2004) strategi diferensiasi berdasarkan spesialisasi industry adalah biaya yang efisien karena memungkinkan perusahaan audit untuk memberikan layanan kepada sekelompok besar klien dengan karakteristik serupa. Untuk mengembangkan keahlian industry, audit perusahaan berinvestasi dalam pelatihan industry khusus untuk profesional mereka dan mendapatkan pengalaman dan berbagai sumber daya dengan memberikan layanan kepada klien dalam berbagai industry (salomon et al., 1999; Ferguson et al., 2003).

Bonner et al., (1992) menemukan bahwa keahlian pengetahuan pajak merupakan faktor penting dalam mengidentifikasi masalah, input kunci kedalam proses perencanaan pajak. McGuire et al (2012) berharap bahwa perusahaan akuntansi publik mengembangkan keahlian industry pajak khusus dalam cara yang sama dengan keahlian audit khusus industry. Konsisten dengan pengembangan keahlian audit, audit eksternal perusahaan cenderung mengembangkan keahlian pajak khusus industry melalui investasi dalam pelatihan dan pengalaman yang di peroleh melalui klien dengan melayani industry yang sama. Dengan demikian, dibanding dengan non-ahli pajak, ahli pajak memiliki pengetahuan unggul dalam perencanaan spesifik pajak-industry yang tersedia untuk setiap klien.

Meskipun ahli pajak memiliki pengetahuan yang unggul dan pengalaman relatif terhadap non-pajak, penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa tidak semua klien akan menyediakan keahlian pajak khusus industry untuk setidaknya dua alasan. Pertama, beberapa perusahaan mungkin tidak memilih untuk membeli layanan pajak dari perusahaan audit eksternal untuk meningkatkan penampilan kemerdekaan dalam hubungan perusahaan audit/klien (Lassila et al., 2010). Kedua, pakar industry memberikan pelayanan kepada sejumlah besar klien dalam industry yang sama. Dengan demikian, beberapa klien

mungkin ingin menghindari membeli untuk meminimalkan kemungkinan informasi hak milik yang ditransfer ke pesaing mereka (*Dunn dan Mayhew 2004*).

Ketika perusahaan audit eksternal menyediakan layanan pajak untuk klien audit, profesional pajak menjadi pendukung klien yang mengembangkan posisi pajak yang menguntungkan yang jatuh dalam batas-batas hukum pajak (*AICPA 2000*). Sampai-sampai ahli pajak memiliki pengetahuan yang unggul dalam peluang perencanaan pajak, ahli pajak cenderung mampu mengembangkan strategi perencanaan pajak yang unik untuk klien mereka. Akibatnya, klien dari ahli pajak berpotensi menunjukkan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) daripada klien dari non ahli pajak. Namun, sifat kompetitif industri konsultan pajak menciptakan kemungkinan bahwa klien dari ahli pajak memiliki tingkat yang sama dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) relatif terhadap klien non ahli pajak.

Perusahaan audit eksternal juga mempunyai keahlian lain selain pajak terkait dengan akuntansi keuangan. Akuntansi publik juga dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan undangan kliennya. Penelitian mengenai hubungan antara penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dibagi dalam dua dimensi yang berbeda yaitu: keahlian industri pada KAP baik keahlian keseluruhan maupun keahlian pajak. Terkait dengan masalah di Indonesia, pada tahun 2005 terdapat 750 lebih Penanaman Modal Asing yang tengarai melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan melaporkan rugi dalam waktu 5 tahun berturut-turut dan tidak membayar pajak, *Bappenas* (dikutip dari Budiman dan Sutiyono). Sedangkan di Amerika paling tidak terdapat seperempat dari 20% padahal rata-rata pajak yang dibayarkan perusahaan mendekati 30%. (*Dyrenge et.al, 2008*)

Menurut peraturan perpajakan wajib pajak diharuskan membayar pajak berdasarkan nilai akuntansi dan harus disesuaikan dengan laporan keuangan perusahaan. Perhitungan perpajakan yang kompleks dan menyabgkut beberapa aspek seperti akuntansi dan hukum maka perusahaan terkadang juga membutuhkan bimbingan pengacara terampil, akuntan dan penasihat lainnya. Penggelapan pajak tidak dapat diterima dan / atau ilegal sementara penghindaran pajak bisa diterima namun tidak ada garis yang jelas antara keduanya. Ini adalah dilema yang dihadapi oleh penasehat dan seorang menjadi tugas yang cukup berat bagi akuntan public.

Penelitian sebelumnya mengenai penghindaran pajak (*tax avoidance*) telah mendokumentasikan banyak hal dan umumnya terkait dengan perilaku manajemen dan pengawasan internal. Penelitian sebelumnya tersebut masih menemukan bahwa ada variasi besar dalam kemampuan perusahaan untuk melakukan penhindaran pajak (*Dyrenge et al. 2008*). Jadi, dengan manfaat yang terkait dengan penghindaran pajak yang besar, faktor-faktor penentu penghindaran pajak perusahaan masih belum terdeteksi dengan jelas (*Hanlon dan Heitzman 2010*). Peneliti meneliti salah satu kemungkinan penentu penghindaran pajak (*tax avoidance*), keahlian industri auditor eksternal perusahaan yaitu yang berkaitan dengan KAP. Karena audit eksternal (KAP) sangat berpotensi mempengaruhi kegiatan penghindaran pajak klien(perusahaan) melalui proresi pada konsultan pajak dan laporan keuangan. (*McGuire, et.al 2012*). Penelitian sebelumnya dalam konsep yang sama oleh *McGuire et.al., 2012*, menunjukkan bahwa KAP yang memiliki keahlian pajak (*tax-expert*) memiliki pengaruh negatif terhadap *effective tax rate* (ETR) dan *cash effective tax rate* (CETR) dan berpengaruh positif terhadap book tax difference (BTD) dan discretionary permanent tax difference (DTAX). Sedikit berbeda keahlian total KAP yang juga melibatkan spesialisasi KAP secara umum hanya berpengaruh negatif terhadap ETR dan CETR namun tidak berpengaruh signifikan terhadap BTD dan DTAX.

Adanya hasil yang diperoleh *McGuire et.al., (2012)* mengenai hubungan keahlian KAP dengan tax avoidance sedikit banyak membuka sedikit kesimpulan akan peran KAP dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*) oleh perusahaan. Namun demikian sedikitnya

bukti empiris tersebut masih memerlukan penelitian yang lebih banyak dan di Negara yang berbeda.

Berdasarkan uraian di atas, perlu untuk mengadakan penelitian tentang pengaruh Keahlian KAP terhadap penghindaran pajak (*Tax Avoidance*). Penelitian ini masih belum banyak diteliti di Indonesia sehingga cukup menarik untuk diteliti.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Landasan teori

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah *teori agensi* dan *teori positif akuntansi*.

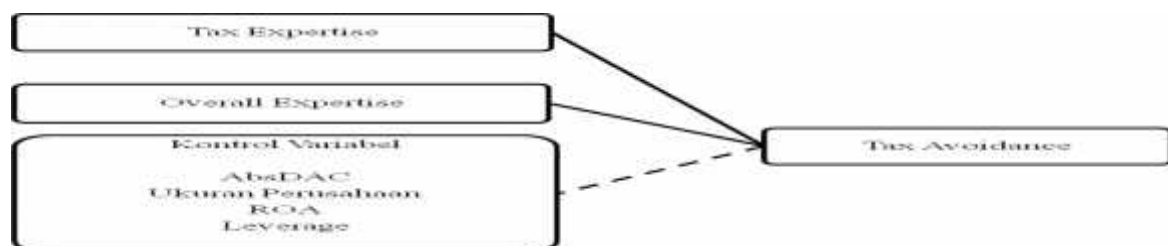
Agency theory merupakan perbedaan kepentingan antara agen dan principal. Hubungannya perusahaan menyewa KAP, perusahaan sebagai principal mempunyai kepentingan untuk mendapatkan jasa audit dan konsultam pajak dari KAP. Dan KAP sebagai agen mempunyai kepentingan melaporkan keobjektifan hasil dalam mengaudit perusahaan sesuai dengan independensi.

Positive Accounting Theory memotifasi untuk melakukan manipulasi laba. Hubungannya perusahaan menyewa KAP untuk meminimalkan pembayaran pajak melalui celah perundang-undangan perpajakan.

Ketangka pemikiran teoritis

Penghindaran pajak merupakan salah satu upaya meminimalkan beban pajak yang sering dilakukan oleh perusahaan. Pajak bagi perusahaan merupakan beban yang dapat mengurangi laba bersih perusahaan. Salah satu cara perusahaan melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan menggunakan jasa pajak dari audit eksternal. Karena audit eksternal (KAP) berpengaruh secara potensial pada penghindaran pajak klien melalui profesi pada konsultan pajak dan laporan keuangan (McGuire et al., 2012). Selain keahlian pajak, audit eksternal juga menyediakan keahlian dalam bidang audit. McGuire et al., (2012) juga memeriksa apakah keahlian gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit dari audit eksternal (KAP) umumnya dikaitkan dengan semakin besarnya penghindaran pajak (*tax avoidance*) pada kliennya.

Kerangka pemikiran teoritis akan menjelaskan hubungan logis antar variabel-variabel independen yaitu Tax Expertise dan Overall Expertise (gabungan antara keahlian pajak dan keahlian audit) terhadap variabel dependen *Tax Avoidance* dan variabel kontrolnya adalah *Absolut Discretionary Accrual* (AbsDAC), *ukuran perusahaan* (SIZE), *return on asset* (ROA) dan *Leverage*.



Hubungan keahlian industry pajak khusus dari audit eksternal (KAP) dengan penghindaran pajak

Menurut Solomon et al., 1999; Ferguson et al., 2003, menggambar pada litelatur audit, bahwa perusahaan audit eksternal mengembangkan keahlian industri pajak tertentu melalui investasi dalam pelatihan dan pengalaman khusus industri bagi para profesional melalui pelayanan pajak kepada klien (perusahaan) dengan melayani industri yang sama. Maka dapat disimpulkan bahwa Keahlian pajak merupakan keahlian yg dimiliki seseorang

yang diberi pelatihan-pelatihan khusus sehingga memiliki keahlian dan memberikan layanan pajak kepada klien mereka. Para ahli pajak memiliki pengetahuan unggul tersedia peluang perencanaan pajak, ahli pajak cenderung mampu mengembangkan strategi perencanaan pajak yang unik untuk klien mereka. Akibatnya klien dari ahli pajak berpotensi menunjukkan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak relatif terhadap klien non-ahli pajak. Namun sifat kompetitif industri konsultan pajak menciptakan kemungkinan bahwa klien dari ahli pajak memiliki tingkat yang sama dari penghindaran pajak relatif terhadap klien non ahli pajak. Dengan demikian, Hipotesis penelitian pertama adalah sebagai berikut:

H1 : Auditor spesialis pajak berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak

Hubungan keseluruhan keahlian dari audit eksternal (KAP) dengan penghindaran pajak

Para ahli keseluruhan mungkin memerlukan klien mereka untuk merekam cadangan pajak tambahan yang mengimbangi beberapa atau semua manfaat laporan keuangan yang terkait dengan strategi penghindaran pajak tertentu untuk memastikan beban pajak klien diperkirakan secara akurat. Akibatnya, klien dari seorang ahli keseluruhan mungkin kurang terlibat dalam penghindaran pajak karena mereka tahu bahwa mereka tidak akan diizinkan untuk mengenali semua atau bagian dari manfaat pajak yang terkait dengan strategi pajak tertentu. Sebaliknya, peran perusahaan audit sebagai penyedia pajak menunjukkan bahwa kehadiran seorang ahli keseluruhan akan dikaitkan dengan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak. Oleh karena itu, wawasan konsultasi pajak perusahaan audit menunjukkan bahwa kehadiran seorang ahli keseluruhan dikaitkan dengan tingkat yang lebih tinggi dari penghindaran pajak karena para ahli keseluruhan dapat menggabungkan keahlian keuangan dan pajak mereka untuk mengembangkan strategi pajak yang menguntungkan klien dari pajak dan perspektif laporan keuangan. Karena audit dan konsultasi pajak perspektif memberikan penjelasan bersaing. Dengan demikian, Hipotesis penelitian kedua adalah sebagai berikut.

H2 : Auditor spesialis keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Pada penelitian ini variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu variabel dependen, variabel independen, dan variabel kontrol. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Tax Avoidance yang diproksikan menggunakan ETR yaitu *effective tax rate*. ETR adalah proksi yang menggambarkan presentase total beban pajak penghasilan yang dibayarkan perusahaan dari seluruh total pendapatan sebelum pajak. ETR merupakan proksi yang paling banyak digunakan dalam penelitian terdahulu dan untuk mengetahui adanya Tax Avoidance (penghindaran pajak) dapat dilihat dari nilai ETR yang rendah. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa nilai yang lebih rendah dari ETR menunjukkan tingkat penghindaran pajak yang lebih tinggi (Gupita dan Newberry 1997; Rego 2003).

Variabel independen yang dipakai adalah KAP spesialis keahlian pajak (TAX EXPERT) dan KAP Spesialis keseluruhan Keahlian (OVERALL EXPERT). Pengukuran variabel *tax expert* ini menggunakan variabel dummy yaitu nilai 1 jika pangsa pasar keahlian Pajak dari KAP sama dengan atau lebih dari 30% dan bernilai 0 jika sebaliknya. Variabel *overall exper* pengukuran variabel ini, menggunakan variabel dummy yaitu nilai 1 jika pangsan

pasar dari keahlian audit dan keahlian pajak KAP sama dengan atau lebih dari 30 % dan bernilai 0 jika, sebaliknya.

Variabel kontrol yang digunakan pada penelitian ini adalah Absolut Discreinary Accrual (ABSDAC), Ukuran Perusahaan (SIZE), ROA, dan Leverage.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek dari tahun 2011-2013. Seluruh data yang digunakan merupakan data sekunder dan diambil dari laporan keuangan perusahaan manufaktur yang tercatat pada Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2011-2013.

Sampel penelitian diperoleh dengan menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut :

1. Perusahaan memiliki laporan keuangan yang lengkap dari tahun 2011-2013.
2. Perusahaan tidak memiliki laba negatif dalam keuangannya.
3. Perusahaan memiliki nilai ETR positif dan tidak lebih dari 1.

Metode Analisis

Analisis regresi berganda digunakan pada pengujian hipotesis penelitian ini, Adapun persamaan untuk menguji hipotesis secara keseluruhan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\text{ETR} = a + b1 \text{ OVERALLEXP} + b2 \text{ ABSDAC} + b3 \text{ SIZE} + b4 \text{ ROA} + b5 \text{ LEV} + e$$

$$\text{ETR} = a + b1 \text{ TAXEXP} + b2 \text{ ABSDAC} + b3 \text{ SIZE} + b4 \text{ ROA} + b5 \text{ LEV} + e$$

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berikut merupakan perincian sampel dalam penelitian ini berdasarkan pada kriteria-kriteria tertentu:

Tabel 4.1
Perincian sampel penelitian

Kriteria	Tahun		
	2011	2012	2013
Perusahaan manufaktur	148	148	148
Tidak ada laporan keuangan auditan	(6)	(6)	(6)
	142	142	142
Memiliki laba sebelum pajak negatif	(32)	(34)	(38)
	110	104	108
Memiliki ETR <0 atau ETR > 1	(33)	(33)	(30)
Jumlah	77	75	74
Total sampel (3 tahun)	226		

Sumber : www.idx.co.id, Laporan keuangan

Deskripsi Variabel

Berikut merupakan gambaran sampel berdasarkan analisis statistik deskriptif:

Tabel 4.2

Statistik Diskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TAXEXPERT	226	0.0000	1.0000	0.0442	0.2061
OVERALEXPERT	226	0.0000	2.0000	0.2876	0.5091
ABSDAC	226	0.0011	0.8806	0.0821	0.1084
SIZE	226	25.1940	32.9970	28.1121	1.6062
ROA	226	0.0009	0.6691	0.0975	0.0904
LEV	226	0.0372	0.9054	0.4256	0.1836
ETR	226	0.0294	0.6575	0.2668	0.0802
Valid N (listwise)	226				

Sumber : Laporan keuangan www.idx.co.id diolah

Variabel *Tax expert* yang merupakan ukuran spesialisasi pajak dari KAP yang mengaudit laporan keuangan menunjukkan rata-rata sebesar 0,0442. Dengan kata lain 4,42% perusahaan sampel diaudit oleh KAP spesialis pajak, sedangkan selebihnya diaudit oleh KAP bukan spesialis pajak.

Tabel 4.3

ETR berdasarkan Taxexpert

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
Non Expert	216	.2703817	.07945986	.02938	.65753
Expert	10	.1883681	.05324152	.10088	.25440
Total	226	.2667528	.08020197	.02938	.65753

Sumber : Laporan keuangan www.idx.co.id diolah

Jika dipisahkan, diperoleh bahwa besarnya ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP *tax expert* menunjukkan nilai ETR sebesar 0,1884 sedangkan ETR yang diaudit oleh perusahaan *non expert* adalah sebesar 0,2704 yang menunjukkan lebih besar dari ETR *non expert*.

Variabel *Overall expert* yang merupakan ukuran spesialisasi pajak dan spesialisasi industri audit dari KAP yang mengaudit laporan keuangan menunjukkan rata-rata sebesar 0,2876. Hal ini menunjukkan bahwa 0,2876 (dari skor 2) perusahaan sampel diaudit oleh KAP spesialis pajak maupun spesialisasi industri audit.

Tabel 4.4

ETR berdasarkan Overall Expert

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
Non Expert	167	.2775852	.08414694	.02938	.65753
Pajak atau Audit Expert Saja	53	.2435112	.05448969	.15169	.49555
Expert pajak dan audit	6	.1705526	.05241420	.10088	.25440
Total	226	.2667528	.08020197	.02938	.65753

Sumber : Laporan keuangan www.idx.co.id diolah

Jika dipisahkan, diperoleh bahwa besarnya ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP *overall expert* menunjukkan nilai ETR sebesar 0,1706. Nilai ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP *tax expert* atau *audit expert* memiliki ETR sebesar 0,2435, sedangkan

ETR yang diaudit oleh perusahaan *non expert* pajak maupun audit adalah sebesar 0,2775 yang menunjukkan lebih besar dari ETR *expert*.

Identifikasi manajemen laba dalam penelitian ini menggunakan nilai nilai *Absolut Discretionary Accrual* (ABSDAC) yang dihitung dengan menggunakan model modified Jones. Diperoleh rata-rata nilai ABSDAC adalah sebesar 0,0821 dengan nilai terendah sebesar 0,0011 dan nilai tertinggi sebesar 0,8806.

Deskripsi ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol yang diukur dengan menggunakan total asset (dalam bentuk logaritma natural) menunjukkan rata-rata sebesar 28,1121. Nilai ukuran perusahaan tertinggi adalah sebesar 32,9970 sedangkan nilai ukuran perusahaan terendah adalah sebesar 25,1940.

Deskripsi mengenai ROA menunjukkan rata-rata sebesar 0,0975 atau 9,75%. Hal ini berarti bahwa perusahaan sampel rata-rata mendapatkan laba bersih pajak sebesar 9,75% dari total aset pada perusahaan sampel. Nilai ROA tertinggi adalah sebesar 0,6691 atau 66,91% sedangkan nilai ROA terendah adalah sebesar 0,0009%.

Deskripsi mengenai LEV sebagai variabel kontrol menunjukkan rata-rata sebesar 0,4256. Hal ini berarti bahwa perusahaan sampel rata-rata memiliki total hutang sebesar 0,4256 atau 42,56% dari total aset yang dimiliki perusahaan sampel. Nilai LEV tertinggi adalah sebesar 0,9054 sedangkan nilai LEV terendah adalah sebesar 0,0372.

Deskripsi mengenai penghindaran pajak yang diukur dengan *effective tax rate* (ETR) menunjukkan rata-rata sebesar 0,2668. Hal ini berarti bahwa perusahaan mencatatkan pajak yang dibebankan kepada perusahaan sampel rata-rata sebesar 26,68% dari jumlah laba sebelum pajak pada perusahaan sampel. Nilai ETR tertinggi adalah sebesar 0,6575 atau 65,75% sedangkan nilai ETR terendah adalah sebesar 0,0294 atau 2,94%.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis ini bertujuan untuk menguji signifikansi pengaruh antara variabel-variabel bebas terhadap variabel terikatnya. Perhitungan analisis regresi ini menggunakan bantuan program SPSS versi 16. Hasil perhitungan regresi dari print out SPSS diperoleh sebagai berikut :

Tabel 4.8
Rekapitulasi hasil regresi

Variabel	Model 1			Model 2		
	Koef	T	sig	Koef	t	Sig
Konstanta	1.102	1.016	0.311	0.543	0.450	0.653
TAXEXPERT	-0.657	-2.156	0.032	-	-	-
OVERALEXPERT	-	-	-	-0.266	-1.851	0.066
Ln.ABSDAC	-0.003	-0.061	0.952	-0.006	-0.123	0.902
SIZE	-0.072	-1.862	0.064	-0.050	-1.123	0.263
Ln.ROA	-0.351	-5.927	0.000	-0.350	-5.811	0.000
LEV	-0.067	-0.186	0.852	-0.142	-0.399	0.691
F	14.066			13.751		
Sig F	0.000			0.000		
Adj R ²	0.225			0.221		

Sumber : Data sekunder yang diolah

Hasil penelitian mendapatkan bahwa variabel TAXEXPERT memiliki koefisien dengan arah negatif, demikian juga OVERALEXPERT memiliki koefisien dengan arah negatif

Uji Model (Uji F)

Hasil pengujian model regresi ditunjukkan dengan nilai F dari hasil pengujian. Hasil pengujian diperoleh nilai F pada Model 1 diperoleh sebesar 14,088 dengan signifikansi sebesar 0,000. Nilai signifikansi di bawah 0,05 menunjukkan bahwa model pengaruh variabel Taxpexpert dengan kontrol manajemen laba, ukuran perusahaan, leverage dan ROA memiliki kemampuan dalam menjelaskan ETR.

. Hasil pengujian diperoleh nilai F pada Model 2 diperoleh sebesar 13,751 dengan signifikansi sebesar 0,000. Nilai signifikansi di bawah 0,05 menunjukkan bahwa model pengaruh variabel Overall expert dengan kontrol manajemen laba, ukuran perusahaan, leverage dan ROA memiliki kemampuan dalam menjelaskan ETR.

Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi pada model 1 penelitian ini menunjukkan nilai sebesar 0,225. Hal ini berarti bahwa variable taxexpert, dengan kontrol manajemen laba, SIZE, ROA, dan LEV mampu mempengaruhi ETR sebesar 0,225 atau hanya 22,5%, dan selebihnya sebesar 77,5% ETR dapat dipengaruhi oleh variable lain.

Koefisien determinasi pada model 2 penelitian ini menunjukkan nilai sebesar 0,221. Hal ini berarti bahwa variable overall expert, dengan kontrol manajemen laba, SIZE, ROA, dan LEV mampu mempengaruhi ETR sebesar 0,221 atau hanya 22,1%, dan selebihnya sebesar 77,9% ETR dapat dipengaruhi oleh variable lain.

Pengaruh Tax Expert terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh tax expert atau spesialisai KAP dalam perpajakan terhadap ETR menunjukkan arah koefisien negatif. Nilai uji t diperoleh sebesar -2,156 dengan signifikansi sebesar 0,032. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa spesialisasi KAP dalam perpajakan memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap ETR. **Hal ini berarti Hipotesis 1 diterima.**

Pengaruh Overall Expert terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh overall expert atau spesialisai KAP secara keseluruhan terhadap ETR menunjukkan arah koefisien positif. Nilai uji t diperoleh sebesar -1,851 dengan signifikansi sebesar 0,066. Nilai signifikansi yang lebih besar dari 0,05 namun lebih kecil dari 0,10 yang berarti bahwa spesialisasi KAP secara keseluruhan memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap ETR pada taraf 10%. **Hal ini berarti Hipotesis 2 diterima pada taraf 10%.**

Variabel Kontrol

a. Pengaruh Manajemen laba terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh manajemen laba terhadap ETR menunjukkan arah koefisien negatif. Nilai signifikansi uji diperoleh lebih besar dari 0,05 yang berarti bahwa manajemen laba tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR.

b. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh ukuran perusahaan terhadap ETR menunjukkan arah koefisien negatif baik pada model 1 maupun model 2. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,10 pada model 1 dan lebih kecil dari 0,05 pada model 2 berarti bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR.

c. Pengaruh ROA terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh ROA terhadap ETR menunjukkan arah koefisien negatif. Nilai signifikansi sebesar 0,000 baik pada model 1 maupun model 2. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa ROA memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR.

d. Pengaruh Leverage terhadap ETR.

Hasil pengujian pengaruh leverage terhadap ETR menunjukkan arah koefisien negatif. Nilai uji t diperoleh sebesar lebih besar dari 0,05 baik pada model 1 maupun model 2 yang berarti bahwa leverage tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR.

Berdasarkan hasil pengujian pada kedua model tersebut maka hasil penerimaan atau penolakan hipotesisnya dapat diringkas sebagai berikut.

Tabel 4.9

Ringkasan penerimaan/penolakan hipotesis

Hipotesis	Buayi hipotesis	Ditolak/diterima
H1	<i>Auditor spesialis pajak berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak</i>	H1 diterima
H2	<i>Auditor spesialis keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap tingkat penghindaran pajak</i>	H2 diterima

Pembahasan

Pengaruh Tax Expert terhadap ETR

Hasil pengujian mendapatkan bahwa spesialisasi KAP dalam perpajakan atau keahlian pada KAP memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR dengan arah negatif. Hal ini berarti bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP spesialis pajak akan memiliki ETR yang lebih rendah. Hal ini berarti bahwa perusahaan melakukan penghindaran pajak.

Variabel Taxexpert yang merupakan ukuran spesialisasi pajak dari KAP yang mengaudit laporan keuangan menunjukkan rata-rata sebesar 0,0442. Dengan kata lain 4,42% perusahaan sampel diaudit oleh KAP spesialis pajak, sedangkan selebihnya diaudit oleh KAP bukan spesialis pajak.

Jika dipisahkan berdasarkan taxexpert, diperoleh bahwa besarnya ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP taxexpert menunjukkan nilai ETR sebesar 0,1884 sedangkan ETR yang diaudit oleh perusahaan non expert adalah sebesar 0,2704 yang menunjukkan lebih besar dari ETR non expert.

Hasil ini mendukung penelitian McGuire, et.al (2012). Adanya pengaruh negatif dari KAP spesialis pajak terhadap penghindaran pajak mencerminkan bahwa dengan KAP yang spesialis maka ada kemungkinan bahwa KAP juga memberikan jasa lain selain audit yaitu berupa konsultasi pajak sehingga KAP dapat membantu klien dalam upaya melaporkan pajak yang lebih rendah namun dengan menggunakan cara yang sesuai dengan ketentuan akuntansi yang berlaku.

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan sampel perusahaan manufaktur, diperoleh bahwa KAP yang termasuk tax expert di Indonesia hanya 1 KAP yaitu Tanudiredja, Wibisana atau yg berafiliasi dengan Pricewater and Cooper (PWC).

Dengan keahlian dalam perpajakan, KAP nampaknya memberikan bantuan kepada klien untuk melaporkan pajak secara lebih rendah yaitu di bawah 25% sebagaimana berdasarkan undang-undang perpajakan.

Pengaruh Overall Expert terhadap ETR

Hasil pengujian mendapatkan bahwa spesialisasi industri KAP dalam audit pada KAP memiliki pengaruh yang signifikan terhadap ETR dengan arah negatif. Hal ini

berarti bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP spesialis industri akan memiliki ETR yang lebih rendah. Hal ini berarti bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP spesialis cenderung melakukan penghindaran pajak. Dengan demikian Hipotesis 2 diterima.

Variabel Overall expert yang merupakan ukuran spesialisasi pajak dan spesialisasi industri audit dari KAP yang mengaudit laporan keuangan menunjukkan rata-rata sebesar 0,2876. Hal ini menunjukkan bahwa 0,2876 (dari skor 2) perusahaan sampel diaudit oleh KAP spesialis pajak maupun spesialisasi industri audit.

Jika dipisahkan berdasarkan overall expert, diperoleh bahwa besarnya ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP overall expert menunjukkan nilai ETR sebesar 0,1706. Nilai ETR pada perusahaan yang diaudit oleh KAP tax expert atau audit expert memiliki ETR sebesar 0,2435, sedangkan ETR yang diaudit oleh perusahaan non expert pajak maupun audit adalah sebesar 0,2775 yang menunjukkan lebih besar dari ETR expert.

Hasil ini senada dengan penelitian McGuire, et.al (2012). Adanya pengaruh negatif dari KAP spesialis terhadap penghindaran pajak mencerminkan bahwa dengan KAP yang spesialis dalam pajak maupun dalam spesialisasi industri lainnya justru memungkinkan bahwa KAP untuk mendorong perusahaan melakukan pembayaran pajak lebih rendah.

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan sampel perusahaan manufaktur, diperoleh bahwa KAP yang termasuk spesialis cukup banyak termasuk PWC, Earnest & Young, Deloitte dan KPMG dan beberapa perusahaan yang tidak termasuk dalam Big 4.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Dari hasil analisis data dari bab sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut.

1. KAP spesialis pajak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap effective tax ratio ETR dengan arah negatif. Perusahaan yang diaudit oleh KAP spesialis pajak cenderung memiliki ETR yang lebih rendah yang berarti pula cenderung melakukan tax avoidance.
2. KAP spesialis secara umum memiliki pengaruh yang signifikan terhadap effective tax ratio ETR dengan arah negatif. Perusahaan yang diaudit oleh KAP spesialis cenderung memiliki ETR yang tinggi rendah yang berarti pula cenderung melakukan tax avoidance.

REFERENSI

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2000. Statements on Standards for Tax Services Nos. 1–8. New York, NY: AICPA.
- Bonner, S., J. Davis, and B. Jackson. 1992. *Expertise in corporate tax planning : The issue at the identification stage*. *Journal of Accounting Research* 30 (Supplement); 1–28.
- Brian J. Arnold dan Michael J. McIntyre. 2002. " *International Tax Primer* " . (2nd ed) at 81.
- Brigham, EF. dan Gapenski, Louis C. 1996. " *Intermediate financial Management* ". (5th ed.) seaHarbor Drive: The Dryden Press.
- Budiman, Judi dan Setiyono. 2012. " *Pengaruh Karakteristik Eksekutif Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)* ". Universitas Gajah Mada.
- Darmawan, I Gede Hendy dan I Made Sukartha. 2014. " *Pengaruh Penerapan Corporate Governance, Leverage, Return On Assets, dan Ukuran Perusahaan Pada Penghindaran Pajak* ". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol. 9 No. 1, 143–161.
- Desai, M., Dharmapala, D. 2009a. *Corporate Tax Avoidance and Firm Value*. *Review of Economics and statistics* 91, 537–546.

- Desiliani, Nabella and Wahyu Meiranto. 2014. *Pengaruh Ukuran Kantor Akuntansi Publik, Spesialisasi Industri Auditor dan Audit tunere Biaya Modal Ekuitas (studi pada perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2010-2012)*. Skripsi Universitas Diponegoro.
- Direktorat Jendral Pajak. www.pajak.go.id. Diakses pada tanggal 7 November 2014-11-16.
- Dunn, K., and B. Mayhew. 2004. "Audit firm industry specialization and client disclosure quality". *Review of Accounting Studies*. 9 (1): 35–58.
- Dyreng, Scott D., Hanlon, Michelle, Maydew Edward L. 2008. "Long-Run Corporate Tax Avoidance". *Journal of The Accounting Review*. Vol. 83, No.1, pp.61-82.
- Frank, M.,L. Lynch, and S. Rego. 2009. "Are Financial and tax reporting aggressiveness reflective of broader corporate policies?". *Jurnal of The Accounting Review* 84(2): 467-498.
- Ghozali, Imam. 2009. *Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- Ika, S.R dan N.A.M. Ghazali. 2012. *Audit Committee Effectiveness and Timeliness of Reporting :Indonesia Evidence*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 Iss: 4 pp. 403 – 424.
- Jensen, M, & W.H. Meckling.1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Srructure". *Dalam icture of Financial Ekonomis*. Vol.3.
- Kamau, Charles Guandaru, Agnes Ndinda Mutiso & Dorothy Mbithe Ngui. 2012. "Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya". *Journal of Business Studies Quarterly*. Vol.4, No.2, pp. 77-84.
- Ludigdo, Unti. 2005. "Mengembangkan Etika di Kantor Akuntan Publik : Sebuah Prespektif untuk Mendorong Perwujudan Good Governance". *Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya*. Diakses pada tanggal 5 Oktober 2014. <http://arikmayanti.lecture.ub.ac.id/2014/05/Etika-di-KAP-Unti-Ludigdo.pdf>
- McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. 2012. "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference ?". *Journal of The Accounting Review*. Vol.87, NO. 3, pp. 975-1003.
- Novak, J., and L. Saunders. 1998. *The hustling of X-rated shrlters*. *Forbes* 162 (13): 198-208.
- Prakoso, Kesit Bambang. 2014. "Pengaruh profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak Di Indonesia." *h..n.p*, <http://www.multiparadigma.lecture.ub.ac.id>. Diakses pada tanggal 15 November 2014.
- Prasetyo, Gunadi Eko. 2006. "Indikasi Earning Management Pada Laporan Keuangan Fiskal dan Laporan Keuangan Komersial (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Badan di KPP Tegal dan Purwokerto)" .tesis. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Puspita, Silvia Ratih. 2014. "Pengaruh Tata Kelola Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak". skripsi. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Republik Indonesia, Surat Direktur Jendral Pajak No. Per-43/Pj/2010 " Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa".
- Scott, William R . 1997. *Financial Accounting Theory*, USA: Prentice-Hall.
- Sibarani, Jose. 2012. *Pengaruh Penghindaran Pajak Terhadap Kejatuhan Harga Saham*". Skripsi. Univesitas Diponegoro. Diakses pada tanggal 23 November 2014. lontar.ui.ac.id/file?file=digital/20321214-S-Jose%20Sibarani.pdf



- Silitonga, Laorens. 2013. "Penerapan Tax Planning Atas Pajak Penghasilan Badan Pada CV. Andi Offset Cabang Manado". Unoversitas Sam Ratulangi Manado, ISSN : 2303-1174.
- Solomon, I., M. Shields, and O. Whittington.1999. " What do Industry Specialist Auditors Know ?". *Jurnal of Accounting Research*. 37. (I): 191-208.
- Panjaitan, Clinton Marshal and Chariri, Anis. 2014. *Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI)*. Skripsi Universitas Diponegoro.
- Watts, Ross L and Zimmerman, Jerold L. 1986. "Positive Accounting Theory". Prentice Hall.
- Watts, Ross L and Zimmerman , Jerold L. 1990. " Positive Accounting Theory: A Ten Year Prespektive the Accounting Reviw. Vol. 65, Januari, 1; ABI/INFORM Global. Pg.231.
- Wilson, R. 2009. *An examination of coeporate tax shelter participants*. *The Accounting Review* 84 (3): 969-999.
- Xynas , Lidia. 2011. "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance". *Revenue Law Journal*, 20-1.